

# 企业所得税法下进行亏损弥补应注意的问题

熊彬

(武汉软件工程职业学院 武汉 430205)

**【摘要】**企业账面所反映的亏损是企业按照会计制度核算的经营结果小于零的经营亏损数额。而企业所得税法中所称允许弥补的亏损额,是指将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后的亏损数额。本文重点阐述了企业进行亏损弥补应当注意的几个问题。

**【关键词】**亏损弥补 境外亏损 企业合并

根据企业所得税法的规定,企业可用以后年度的应纳税所得额弥补以前年度的亏损。但是,企业所得税法中所称允许弥补的亏损额,并非企业账面所反映的亏损额,而是指将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。企业在进行亏损弥补时,应注意以下九个问题:

## 一、企业弥补亏损的期限

虽然企业所得税法规定,允许用以后年度的应纳税所得额弥补以前年度的亏损,但对以前年度亏损的弥补并非直至弥补完为止,而是有一定的时间限制,超过规定的时限未弥补完的,应当由企业自行处理,或从以后年度的未分配利润中弥补,或从计提的盈余公积中弥补。企业对亏损的具体弥补年限最长不得超过五年,并且是先亏先补。连续的五年中不论亏损与否,均计算弥补年度。

## 二、企业进行亏损弥补不需要税务机关审批

按照《国家税务总局关于印发〈企业所得税前弥补亏损审核管理办法〉的通知》(国税发[1997]189号),企业用以后年度实现的利润弥补亏损时,需要税务机关审核。2004年,《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]082号)取消了这一审核规定。其后,纳税人在进行纳税申报时(包括预缴申报和年度申报)可自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损。

## 三、预缴税款时可以直接弥补亏损

企业所得税法规定,企业分月或者分季预缴企业所得税时,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴;按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的,可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴,或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。《国家税务总局关于填报企业所得税月(季)度预缴纳税申报表有关问题的通知》(国税函[2008]635号)规定,实际利润额应按会计制度核算的利润总额减除以前年度待弥补亏损以及不征税收入、免税收入后的余额确定。所以,在纳税人按实际利润额预缴企业所得税时,在预缴当期的利润总额大于零的情况下,对以前年度应弥补而未弥

补的亏损可以直接弥补。

## 四、企业合并、分立前亏损的弥补

虽然现行企业所得税法对企业合并、分立前应弥补而未弥补的亏损是否可以在合并、分立后的企业弥补并没有明确,但参照原有政策规定,应当依法予以弥补。

根据相关文件规定,企业不论采取何种方式实施分立,如不需经清算程序,且分立前企业的股东继续全部或部分作为各分立后企业的股东,分立前企业的债权和债务,按法律规定的程序和分立协议的约定,由分立后的企业承继。凡分立后的企业依据有关法律规定仍为外商投资企业的,分立前企业尚未弥补的经营亏损,按分立协议的约定由分立后的各企业分担的数额,可在税法规定的亏损弥补年限内,由分立后的各企业逐年延续弥补。对于实施股权重组的企业,依有关法律规定仍为外商投资企业或仍适用外商投资企业有关税收法律法规的,在股权重组前尚未弥补的经营亏损,可以在税法规定的亏损弥补年限内逐年延续弥补。对于企业转让本企业或者受让另一企业的部分或全部资产(包括商誉、经营业务及清算资产),不影响转让、受让双方企业的存续性的,资产转让和受让双方在资产转让前后发生的经营亏损,各自在税法规定的亏损弥补年限内逐年弥补。

## 五、境内所得不得弥补境外亏损

现行企业所得税法实行法人所得税制,对企业成立的各个不具有独立法人地位的分支机构实行汇总纳税,因此,企业理应对不具有独立法人地位的内外资分支机构统一计算盈亏,实行汇总纳税。成员企业在总机构集中清算年度发生的亏损,由总机构在实行年度汇总清算时统一进行盈亏相抵,并按税法规定递延抵补,各成员企业均不得再用本企业以后年度的应纳税所得额弥补亏损。但企业所得税法同时规定,企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。这样规定的主要目的是更好地保证国内税基,维护国家的税收利益。如果允许境外亏损弥补境内盈利,由于对境外营业机构的税收管理难度相对较大,则很容易引发企业通过非正常手段虚增境外亏损的动机,从而对

# 会计集中核算后加强基层财务管理之思考

陈 治

(中国电信股份有限公司襄樊分公司 湖北襄樊 441002)

**【摘要】** 本文针对企业集团实行会计集中核算后出现的新情况、新问题,就如何协调财务力量、加强基层财务管理提出了几点对策建议,以供参考。

**【关键词】** 会计集中核算 职能转变 基层财务管理

实施会计集中核算管理,是国内外大型企业集团财务管理体制的发展趋势,也是财务管理体制变革的重大举措。地市级会计集中核算的常见做法是取消下辖各基层单位的账户,只设置报账员,报账员负责财务资料的收集、传递和报销。但取消各基层单位财务部门后削弱了基层财务管理力量,使基层财务管理出现了新的问题。本文特就会计集中核算制下如何协调财务力量、加强基层财务管理问题作一探讨。

## 一、会计集中核算制下基层财务管理出现的新问题

1. 基层财务的职责分工不符合会计集中核算管理的要求。会计集中核算要求将以核算为主的基层财务人员解放出

国内税基造成侵蚀。

## 六、境外所得可以弥补境内亏损

对境外营业机构的盈利能否弥补境内营业机构的亏损,虽然在企业所得税法的有关条文中并未单行规定,但其也并没有明确规定企业所得税收入总额组成中不包括境外收入。企业所得税年度纳税申报表附表六《境外所得税抵免计算明细表》填报说明指出,境外所得应先按规定还原成含税所得,然后用于弥补以前年度境外亏损,再减去税法规定予以免税的境外所得,余额用于弥补境内亏损。由此可见,企业的境外所得可以弥补境内经营亏损。

## 七、境外亏损可以相互弥补

企业所得税法规定,企业境外业务之间的盈亏可以相互弥补。这是指同一国家的盈亏可以相互弥补,不同国家之间的盈亏不能相互弥补,虽然企业境外营业机构的亏损不能抵减境内营业机构的盈利,但是企业发生在境外同一个国家内的盈亏是允许相互弥补的。这也体现了我国在处理跨国所得税务时所坚持的“来源地优先”原则,即发生在一国的亏损,应该用发生在该国的盈利进行弥补。

## 八、税务机关查增所得额的弥补

《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》(国税发[2006]56号)第四条第五项规定:查补的应纳税所得额,应并入所属年度的应纳税所得额中,按税法规定计算应纳税额,但不得弥补以前年度亏损。根据《企业所得税法》第五条

来,增强财务管理意识,从单纯的“事后”反映转变为“事前”参与决策、“事中”参与控制、“事后”参与评估和考核,为企业经营管理提供服务与支撑。但是,基层财务原来的职责分工不适合会计集中核算后基层财务辅助核算的定位。因为原来独立核算的基层财务部门在人员配置和职责分工上基本上是按照“一主管、一会计、一出纳”的原则确定的,核算与管理人员的比例为2:1。很显然,基层财务的这种职责分工和管理模式与会计集中核算制是有矛盾的,必须认真研究解决。

2. 基层财务管理职能不能有效发挥。传统核算模式中产生的“重核算、轻管理”的思想依旧存在,基层财务工作的重点

的规定:企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额;纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补。可见,企业所得税法并没有对以前年度亏损的弥补有所限制。因此,不论是应税所得还是免税所得,也不论是自行申报的所得还是查增的所得,都可以弥补以前年度亏损。根据税收征管法的规定:减税、免税、退税、补税,依照法律执行;法律授权国务院作出规定的,依照国务院制定的行政法规执行。因此,查增所得额应当可以弥补以前年度亏损。但执行现行企业所得税法后,国税发[2006]56号文是否继续适用有待观察。

## 九、虚报亏损的企业要受到相应的处罚

企业虚报亏损是指,企业在年度企业所得税纳税申报表中申报的亏损数额大于(或小于)按税法计算出的亏损数额。税收征管法规定,企业故意虚报亏损,在行为当年或相关年度造成不缴或少缴税款的,按偷税处理;企业依法享受免征企业所得税优惠年度或处于亏损年度发生虚报亏损行为,在行为当年或相关年度未造成不缴或少缴税款的,属于编造虚假计税依据行为,由税务机关责令限期改正,并处五万元以下的罚款。

## 主要参考文献

企业所得税法.中华人民共和国主席令第63号,2007-03

-16